



## Presentación de impuestos con Verifactuo

Obtén toda la información que necesitas para tus clientes.

Saber más

## Boletín semanal

Boletín nº07 13/02/2024

### NOTICIAS

#### **El juez está obligado a comprobar que Hacienda cumple la doctrina vinculante de Tributos**

El TS dicta que debe hacerlo si se denuncia y aunque la vinculación no afecte al tribunal La vinculación se extiende hasta que se modifique la legislación que le afecta

#### **Trabajo se compromete con agentes sociales a mejorar la prevención de los riesgos laborales en empresas.**

Trabajo quiere incorporar, entre otras cuestiones, la integración de la edad y la diversidad generacional en la gestión preventiva, y reforzar la...

#### **Hacienda intensifica la persecución a los ciudadanos por multas impagadas.**

eleconomista.es 13/02/2024

#### **Hacienda crea el Centro de Ciberseguridad y Protección de Datos de la Agencia Tributaria.**

europapress.es 08/02/2024

#### **Fedea defiende un nuevo contrato que compatibilice pensión con salario para facilitar una jubilación flexible.**

elespanol.com/invertia 12/02/2024

#### **El trabajador que no acepte la imposición de cambios en su jornada no podrá ser despedido.**

eleconomista.es 07/02/2024

## FORMACIÓN

### [Consecuencias del Cierre con Pérdidas. Responsabilidades y Soluciones](#)

¿Tienes pérdidas al cierre del ejercicio económico en tu empresa? Pues no pongas en riesgo tu patrimonio, actúa con inteligencia.

## JURISPRUDENCIA

### [Sentencia Sala Social del TSJ de Canarias, de 11/01/2024. Reconoce a una trabajadora adaptar su turno y horario laboral al cuidado de su bebé](#)

La Sala indica que por parte de la empresa “no se probaron razones objetivas y razonables que impidieran el reconocimiento de la concreción horaria solicitada”

## NOVEDADES LEGISLATIVAS

### [MINISTERIO DE TRABAJO Y ECONOMÍA SOCIAL - Fondo Social Europeo. Programas operativos \(BOE nº 38 de 13/02/2024\)](#)

Orden TES/106/2024, de 8 de febrero, por la que se determinan los gastos subvencionables por el Fondo Social Europeo Plus durante el período de programación 2021-2027.

## CONSULTAS TRIBUTARIAS

### [Tributación de la aportación de participaciones sociales que posee en una empresa para la](#)

## COMENTARIOS

### [Cómo abonar retrasos de salarios y liquidar diferencias de cotización del nuevo SMI en la TGSS.](#)

Con la demora en la publicación del SMI, buscamos las respuestas para abonar los retrasos salariales de enero de estos trabajadores y liquidar las cuotas correctamente.

## ARTÍCULOS

### [Factura electrónica: Guía básica con lo que necesitas saber](#)

Descubre las claves normativas de la reforma de la factura electrónica. Conoce las obligaciones, beneficios y cómo adaptarte a esta nueva era en la facturación.

## CONSULTAS FRECUENTES

### [¿Cómo contabilizo una factura del año pasado? ¿Es deducible fiscalmente?](#)

Quién no se ha encontrado una factura de un ejercicio anterior sin registrar y ha dudado sobre su contabilidad y posible deducción fiscal.

## FORMULARIOS

### [Contestación de la empresa denegando la solicitud de adaptación de la duración y](#)

## constitución de una nueva entidad mercantil.

Consulta DGT V3019-23. Titular de todas las participaciones sociales de una SL. Constituye otra SL a la que aporta las participaciones...

## distribución de la jornada por conciliación de la vida familiar

Modelo de contestación de la empresa denegando la solicitud de adaptación de la duración y distribución de la jornada por conciliación de la vida familiar

### AGENDA

## Agenda del Contable

Consulte los eventos y calendario para los próximos días.

La mejor **AYUDA** para el **Asesor y el Contable**: contrata nuestro **SERVICIO PYME**



Todo lo que necesitas en un mismo sitio **POR MENOS DINERO**

- Manuales
- Contratos
- Jurisprudencia
- Legislación
- Formación
- Herramientas de Cálculo
- Formularios
- Casos Prácticos

PRUÉBALO 1 MES GRATIS

Prueba YA la mejor ayuda para el Asesor y el Contable por sólo 27€ + IVA

MÁS INFORMACIÓN

SuperContable.com

Boletín nº07 13/02/2024

Tributación de la aportación de participaciones sociales que posee en una empresa para la constitución de una nueva entidad mercantil.

## DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

El consultante es titular de la totalidad de las participaciones sociales de una sociedad limitada. Es su intención constituir otra sociedad limitada a la que aportaría las participaciones sociales citadas.

## CUESTIÓN PLANTEADA:

Si dicha aportación se gravaría como ganancia patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del consultante.

## CONTESTACION-COMPLETA:

La aportación no dineraria de acciones o participaciones a una sociedad mercantil supondrá en todo caso para el aportante una variación en el valor de su patrimonio puesta de manifiesto por una alteración en su composición, siendo su calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la de ganancia o pérdida patrimonial (artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

El importe de esta ganancia o pérdida patrimonial será, según establece el artículo 34 de la ley del Impuesto, la diferencia entre los respectivos valores de adquisición y de transmisión, valores que vienen definidos en los artículos 35, 36 y 37 de la misma Ley.

Al tratarse de una aportación no dineraria a una sociedad habrá de tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 37, según el cual:

*“1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:*

*(...).*

*d) De las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:*

*Primera. –El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.*

*Segunda. –El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.*

*Tercera. –El valor de mercado del bien o derecho aportado.*

*El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.”*

Al tratarse de la transmisión de un elemento patrimonial, la ganancia o pérdida patrimonial así calculada se integrará en la base imponible del ahorro conforme a lo previsto en el artículo 49 de la LIRPF.

Frente al régimen general antes expuesto de las ganancias patrimoniales derivadas de aportaciones no dinerarias a sociedades, el apartado 3 del citado artículo 37 de la LIRPF, establece que *“Lo dispuesto en los párrafos d), e) y h), para el canje de valores, del apartado 1 de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”*.

*Al respecto, el artículo 87 de la actualmente vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), establece la posible **aplicación del referido régimen especial a las aportaciones no dinerarias realizadas por personas físicas contribuyentes del IRPF, consistentes en acciones o participaciones sociales, en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o en ramas de actividad, siempre que su contabilidad se lleve también con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio, y cumplan los restantes requisitos exigidos para la aplicación de dicho régimen. Por lo tanto, sólo en el caso de que se reúnan los requisitos exigidos podría resultarle de aplicación el mencionado régimen especial.***

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## **Limitación a la deducción de gastos financieros en grupo fiscal que tributa bajo régimen de consolidación fiscal.**

### **DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS**

La entidad consultante es una sociedad de nacionalidad y residencia española, es la entidad representante de un Grupo fiscal que tributa bajo el régimen de consolidación fiscal.

Integrada en el citado grupo como entidad dependiente desde el ejercicio 1 de octubre de 2014, se encuentra la entidad X totalmente participada por la entidad consultante, habiéndose adquirido las citadas participaciones a otra

entidad residente en territorio español no vinculada con la entidad consultante.

La entidad consultante suscribió con fecha 4 de enero de 2013, un préstamo concedido por la entidad vinculada Y, residente en Reino Unido que fue íntegramente destinado a la adquisición de las acciones de la entidad X. Dicha adquisición se efectuó a una entidad no vinculada residente en España el 9 de enero de 2013.

Con fecha 15 de septiembre de 2013, la entidad consultante comunicó a la AEAT los acuerdos adoptados por los órganos de administración de todas las sociedades optando por la aplicación del régimen de grupos de sociedades, en el que quedaban incluidas las entidades consultante y las entidades X y X1 con efectos desde 1 de octubre de 2014.

#### CUESTIÓN PLANTEADA:

Si los intereses derivados del préstamo firmado por la entidad consultante pueden ser deducidos por el importe de un millón de euros o, por el contrario, si dicho importe no resulta de aplicación a la regla establecida en el artículo 67.b) de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Es decir, si teniendo en cuenta que el resultado operativo del Grupo consolidado sin tener en cuenta el propio resultado operativo de la entidad adquirida X, es negativo, los intereses devengados del préstamo destinado a su adquisición son deducibles hasta el límite de un millón de euros, o por el contrario no son deducibles.

#### CONTESTACION-COMPLETA:

La limitación a la deducibilidad de los gastos financieros está regulada en el artículo 16 de la LIS cuya redacción original con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, señalaba:

*“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.*

*A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta Ley.*

*El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley.*

*En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.*

*Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.*

*2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.*

*3. Los gastos financieros netos imputados a los socios de las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el artículo 43 de esta Ley se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este*



*artículo.*

*4. Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe previsto en el párrafo cuarto del apartado 1 de este artículo será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.*

*5. A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo.*

*Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en este apartado y en el apartado 1 de este artículo.*

*El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.*

*(...)*”.

Con posterioridad, el artículo 16 de la LIS, en su redacción dada mediante Ley 11/2020, de 30 de diciembre, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, dispuso:

*“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.*

*A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta Ley.*

*El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley.*

*En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.*

*Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.*

*2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.*

*3. Los gastos financieros netos imputados a los socios de las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el artículo 43 de esta Ley se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo.*

*4. Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe previsto en el párrafo cuarto del apartado 1 de este artículo será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.*

*5. A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo.*

*Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en este apartado y en el apartado 1 de este artículo.*

*El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un*

*70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.*

*(...)*”.

Posteriormente, mediante Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, se modificó la redacción del artículo 16 de la LIS, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 01 de enero de 2020 y que no hubieran concluido a la entrada en vigor del citado Real Decreto-Ley, en los siguientes términos:

*“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.*

*A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos no deducibles a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis de esta ley.*

*El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan*

*sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley.*

*En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.*

*Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.*

*2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.*

*3. Los gastos financieros netos imputados a los socios de las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el artículo 43 de esta Ley se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo.*

*4. Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe previsto en el párrafo cuarto del apartado 1 de este artículo será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.*

*5. A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha*

*adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo.*

*Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en este apartado y en el apartado 1 de este artículo.*

*El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.*

*(...).”*

Por su parte, la Ley 5/2022, de 9 de marzo, modificó de nuevo la redacción del artículo 16 de la LIS, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 01 de noviembre de 2020 que no hubieran concluido a su entrada en vigor:

*“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.*

*A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos no deducibles a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis de esta ley.*

*El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley.*

*En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.*

*Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.*

*2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.*

*3. Los gastos financieros netos imputados a los socios de las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el artículo 43 de esta Ley se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo.*

*4. Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe previsto en el párrafo cuarto del apartado 1 de este artículo será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la*

*duración del período impositivo respecto del año.*

*5. A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo.*

*Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en este apartado y en el apartado 1 de este artículo.*

*El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.*

*(...)*”.

Finalmente, el artículo 16 de la LIS, en su redacción dada mediante Ley 13/2023, de 24 de mayo, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 01 de enero de 2024, dispone:



*“1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.*

*A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos no deducibles a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis de esta ley.*

*El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley. En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto.*

*En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.*

*Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.*

*2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en*

*los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.*

*3. Los gastos financieros netos imputados a los socios de las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el artículo 43 de esta Ley se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo.*

*4. Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe previsto en el párrafo cuarto del apartado 1 de este artículo será el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.*

*5. A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el capítulo VII del título VII de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo.*

*Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en este apartado y en el apartado 1 de este artículo.*

*El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional*

*que corresponda a cada uno de los ocho años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.*

6. (...).”

Dado que la entidad consultante es la dominante de un grupo de consolidación fiscal, con efectos desde 1 de octubre de 2014, procede traer a colación lo dispuesto en el artículo 62 de la LIS, en virtud del cual:

*“1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:*

*a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.*

*b) Las eliminaciones.*

*c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 65 de esta Ley.*

*d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.*

*e) Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley, referidas al grupo fiscal, con el límite del 70 por ciento del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en las letras anteriores.*

f) *La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en la letra e) del artículo 67 de esta Ley.*

*Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de esta Ley minorarán o incrementarán, según proceda, la base imponible del grupo fiscal. La dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.*

*(...)*”.

Por su parte, el artículo 63.a) dispone lo siguiente:

*“Las bases imponibles individuales correspondientes a las entidades integrantes del grupo fiscal, a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior, se determinarán de acuerdo con las reglas generales previstas en esta Ley, con las siguientes especialidades:*

*a) El límite establecido en el artículo 16 de esta Ley en relación con la deducibilidad de gastos financieros se referirá al grupo fiscal. Este límite no resultará de aplicación en los supuestos de extinción de la entidad, salvo que la extinción se realice dentro del grupo fiscal y la entidad extinguida tuviera gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración en el mismo.*

*No obstante, en el caso de entidades de crédito o aseguradoras que tributen en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración, el límite establecido en el artículo 16 de esta Ley se calculará teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades, así como las eliminaciones e incorporaciones que correspondan en relación con todo el grupo.*

En este punto, **con efectos para los periodos impositivos que se inicien en 2023**, debe traerse a colación lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena de la LIS, añadida por la disposición final 5.3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, en virtud de la cual:

*“1. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien en 2023, la base imponible del grupo fiscal se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 de esta ley, si bien en relación con lo señalado en el primer inciso de la letra a) del apartado 1 de dicho artículo, la suma se referirá a las bases imponibles positivas y al 50 por ciento de las bases imponibles negativas individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta ley.*

*2. Con efectos para los periodos impositivos sucesivos, el importe de las bases imponibles negativas individuales no incluidas en la base imponible del grupo fiscal por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior, se integrará en la base imponible del mismo por partes iguales en cada uno de los diez primeros periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, incluso en caso de que alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas a que se refiere el apartado anterior quede excluida del grupo.*

*3. En el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal, el importe de las bases imponibles negativas individuales a que se refiere el apartado primero que esté pendiente de integración en la base imponible del grupo, se integrará en el último periodo impositivo en que el grupo tribute en el régimen de consolidación fiscal.”*

Asimismo, el artículo 67 de la LIS, en relación a las reglas especiales de incorporación de entidades en el grupo fiscal, añade lo siguiente:

*“En el supuesto de que una entidad se incorpore a un grupo fiscal, en la determinación de la base imponible del grupo fiscal resultarán de aplicación las siguientes reglas:*

*a) Los gastos financieros netos pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal a que se refiere el artículo 16 de esta Ley se deducirán con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 del referido artículo 16.*

*Asimismo, la diferencia establecida en el apartado 2 del artículo 16 de esta Ley generada por una entidad con anterioridad a su integración en el grupo fiscal será aplicable en relación con los gastos financieros generados por la propia entidad.*

*(...)”*

Por su parte, el artículo 67.b) de la LIS dispone:

*“(...)”*

*b) A los efectos de lo previsto en el artículo 16 de esta Ley, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo de consolidación fiscal se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la entidad o grupo fiscal adquirente, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida o cualquier otra que se incorpore al grupo fiscal en los períodos impositivos que se inicien en los 4 años*

*posteriores a dicha adquisición. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 del referido artículo 16.*

*Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en esta letra serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en la misma y en el apartado 1 del artículo 16 de esta Ley.*

*El límite previsto en esta letra no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.*

*(...)*”.

A su vez, el apartado 1 de la disposición transitoria decimoctava de la LIS, relativa al endeudamiento derivado de operaciones de adquisición de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades, establece en su primer párrafo que *“Lo dispuesto en la letra b) del artículo 67 no resultará de aplicación a las entidades que se hayan incorporado a un grupo fiscal en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 20 de junio de 2014”*.

En el supuesto concreto planteado, la sociedad consultante, la sociedad X y la sociedad X1 conforman un grupo de consolidación fiscal con efectos desde 1 de octubre de 2014, por lo que resultará de aplicación la limitación especial contenida en el artículo 67.b) de la LIS.

*Sentado lo anterior, cabe señalar que los artículos 16.1 y 67.b) de la LIS anteriormente reproducidos, contienen dos limitaciones a la deducibilidad de los gastos financieros netos del período. El límite establecido en el artículo 67.b) de la LIS es adicional y previo al previsto, con carácter general, en el apartado 1 del artículo 16 del mismo texto legal. Por tanto, **el límite previsto en el artículo 67.b) de la LIS debe aplicarse en primer lugar y, una vez determinado el importe de los gastos financieros netos que resulten fiscalmente deducibles por aplicación de dicha regla especial, tales gastos deberán adicionarse a todos los demás gastos financieros netos que pudiera tener la entidad para proceder a la aplicación del límite general** contenido en el apartado 1 del artículo 16 de la LIS. Dicho, en otros términos, **el límite previsto en el artículo 16.1 de la LIS es único para todos los gastos financieros netos del período**, incluidos los gastos financieros netos previstos en el artículo 67.b) de la LIS, que cuentan con un límite adicional.*

De conformidad con el límite adicional que contiene la letra b) del artículo 67 de la LIS, los gastos financieros derivados del endeudamiento destinado a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo de consolidación fiscal, se deducirán con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad o grupo fiscal adquirente, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de la LIS, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida o cualquier otra que se incorpore al grupo fiscal en los períodos impositivos que se inicien en los 4 años posteriores a dicha adquisición.

En el escrito de consulta se manifiesta que la entidad consultante suscribió en enero de 2013, un préstamo concedido por una entidad vinculada, residente en Reino Unido, que fue destinado en su totalidad a la adquisición del 100% de las acciones de X, habiéndose adquirido las mismas a una entidad jurídica residente en territorio español no



vinculada con la consultante. Tal y como se ha señalado anteriormente, la entidad X (junto con otra entidad X1) y la entidad consultante quedaron incluidas en un grupo de consolidación fiscal con efectos 1 de octubre de 2014, resultando de aplicación la limitación contenida en la letra b) del artículo 67 de la LIS.

De acuerdo con el artículo 62 de la LIS antes citado, y en los términos en él establecidos, **la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando, entre otros componentes, las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal**, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de la LIS y considerando que los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en la LIS para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de la LIS, se referirán al grupo fiscal. De acuerdo con el artículo 63.a) de la LIS, **el límite establecido en el artículo 16 de esta Ley en relación con la deducibilidad de gastos financieros netos se referirá al grupo fiscal.**

De ello puede deducirse, teniendo en cuenta asimismo lo establecido en la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros netos en el Impuesto sobre Sociedades (referida al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), que los gastos financieros netos que quedan sometidos a la limitación del artículo 16 de la LIS son aquellos que el grupo fiscal tiene respecto a terceros y que no se ven afectados por la aplicación del artículo 15.h), pero no aquellos que son objeto de eliminación. De la misma manera, los ingresos financieros que minoran los gastos financieros netos serán aquellos existentes respecto a personas o entidades ajenas al grupo de consolidación fiscal, pero no los que son objeto de eliminación en la determinación de la base imponible del grupo.

Una vez sentado lo anterior, tal y como se señalaba anteriormente, en relación con el límite adicional que contiene la letra b) del artículo 67 de la LIS, los gastos financieros derivados del endeudamiento destinado a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo de consolidación fiscal se deducirán con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad o grupo fiscal adquirente, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de la LIS, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida o cualquier otra que se incorpore al grupo fiscal en los períodos impositivos que se inicien en los 4 años posteriores a dicha adquisición.

Este límite no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70% del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición.

En el supuesto planteado, la consultante manifiesta que el préstamo concedido por la entidad vinculada, no residente, Y, en enero de 2013, permitió financiar el 100% del precio de adquisición de las participaciones en la sociedad X. Asimismo, la consultante manifiesta que el beneficio operativo del grupo fiscal, sin tener en cuenta el beneficio operativo de la propia entidad adquirida X, es negativo. Nada dice la consultante acerca del beneficio operativo de la entidad consultante, sin tomar en consideración el beneficio operativo de las entidades X y X1. Nada dice la entidad consultante acerca de si existen o no otros gastos financieros devengados en el seno del grupo de consolidación fiscal, tras su conformación.

La presente contestación parte de la hipótesis de que no existían gastos financieros netos pendientes de aplicación, en sede de la entidad consultante, en el momento de su incorporación al grupo fiscal. Asimismo, la presente contestación parte de la hipótesis de que no existen otros gastos financieros devengados en el seno del grupo fiscal, distintos de los derivados del préstamo concedido por la sociedad Y.

*Partiendo de todo lo anterior, en el supuesto concreto planteado, resultará de aplicación el límite especial contenido en el artículo 67.b) de la LIS de la LIS, respecto de los gastos financieros netos derivados del préstamo obtenido, en enero de 2013, por la entidad consultante (dominante del grupo fiscal con efectos desde 1 de octubre de 2014) para financiar la adquisición del 100% de las participaciones en la sociedad X, por lo que el grupo fiscal podrá deducir tales gastos financieros netos, devengados en el período impositivo, en la medida en que superen un doble límite, tanto el previsto en el artículo 67.b) de la LIS, como el previsto en el artículo 16.1 del mismo texto legal. Por ello, **los gastos financieros netos derivados del préstamo obtenido, en enero de 2013, serán deducibles con un primer límite: el 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente (consultante),** teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de la LIS, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida X ni a la entidad X1, ambas incorporadas al grupo fiscal en los períodos impositivos iniciados en los 4 años posteriores a la adquisición de las participaciones en la sociedad X. En segundo lugar, **una vez determinados los gastos financieros netos deducibles del período por aplicación del límite anterior, resultará de aplicación el límite general contenido en el apartado 1 del artículo 16 de la LIS, por lo que, en el supuesto concreto planteado, el gasto financiero neto del período fiscalmente deducible por aplicación de lo dispuesto en el artículo 67.b) de la LIS no podrá superar el 30% del beneficio operativo del grupo fiscal, tomando en consideración las eliminaciones e incorporaciones o, en todo caso, el millón de euros.***

*Sin embargo, si, en un período impositivo, el beneficio operativo de la entidad consultante, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida X ni a la entidad X1, **no fuera positivo, el grupo fiscal no podrá deducir gasto financiero neto alguno**, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 67.b) de la LIS, sin que en tal supuesto resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 16.1 de la LIS y, por ende, **sin que resulte de aplicación el millón de euros previsto en dicho precepto**, tomando en consideración que, en el caso concreto planteado, no existen otros gastos financieros devengados, en el seno del grupo fiscal, distintos de los derivados del préstamo concedido por la sociedad Y a la entidad consultante.*

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

## Cómo abonar retrasos de salarios y liquidar diferencias de cotización del nuevo SMI en la TGSS.

El pasado día 12 de enero se anunció el **acuerdo por el que se incrementaría el SMI un 5% hasta los 1.134 euros brutos al mes en 14 pagas**, 1.323 euros para quienes tengan las pagas extraordinarias prorrateadas y 15.876 euros al año. Durante todo el mes nos mantuvimos a la espera de una materialización que finalmente no se produjo, lo que motivó que la **Orden PJC/51/2024** de Cotización, publicada el 29 del pasado mes, **no abordara el incremento de las bases mínimas**.



Este 7 de febrero, se publicó el ansiado **Real Decreto 145/2024**, que fija el SMI, cristalizando de manera ya definitiva la subida que todos ya conocíamos, pero, como ya ocurriera el pasado año, se produjo *lo suficientemente tarde como para que las nóminas de enero ya estuvieran abonadas*.

Les recordamos a nuestros clientes y lectores el artículo sobre las **implicaciones para la empresa y sus trabajadores de la subida del 5% del SMI**, donde desgranamos la norma, abordando, entre otros aspectos, los conceptos salariales a los que se aplica o cómo afecta la subida al embargo de un salario.



Lo anteriormente descrito calca casi a la perfección lo ocurrido en el año 2023, ya que no fue hasta finales de enero cuando se publicaba la Orden de Cotización en la que se mantuvieron intactas las bases mínimas, debido a que no era oficial una subida del SMI que se demoró hasta el día 14 de febrero del pasado año.

Es decir, en este 2024, se repite un hecho que debiera ser absolutamente excepcional, como el de que una subida salarial que afecta a la nómina de enero de muchísimos trabajadores se conozca en febrero. Como una de las mejores formas de predecir el futuro es conocer y analizar el pasado, trataremos de

*buscar respuestas que nos permitan tomar las mejores decisiones para liquidar las diferencias de cotización y abonar los retrasos salariales de los trabajadores que cobran el SMI.*

## 1. ¿Cómo se producirá la regularización de las cuotas a la Seguridad Social?

Si tuviéramos que guiarnos por el procedimiento seguido en el año 2023 por la TGSS, cuando se publicó el Real Decreto que regulaba el SMI (con posterioridad a la Orden de cotización) se informó, en el Boletín de Noticias RED (BNR) 3/2023, de 23 de febrero, de que ***no habiéndose publicado aún la Orden que aumentara las bases mínimas acorde con la subida del SMI, no sería hasta ese momento cuando la TGSS procedería a realizar, ella misma, la correspondiente regularización*** de las liquidaciones ya presentadas mediante el procedimiento señalado en el BNR 5/2022. ***El citado procedimiento es el siguiente:***

- Una vez actualizada la liquidación por la Tesorería General de la Seguridad Social, el usuario recibirá un fichero en el que se informa que la liquidación ha sido rectificada, así como la Relación Nominal de Trabajadores de la liquidación rectificativa y el Documento de Cálculo de la nueva liquidación. Estos ficheros no se recibirán en aquellos supuestos en los que la liquidación rectificativa sea de igual importe al de la liquidación inicial.
- Si, a consecuencia de la actualización, el importe fuera superior al inicialmente calculado y por tanto se tuviera que ingresar la diferencia, podrá obtener el documento de pago TC1/31 a través del Servicio de “consulta y obtención de recibos fuera de plazo” existente en la oficina virtual del sistema RED.

- Si, a consecuencia de la actualización, el importe fuera inferior al inicialmente calculado, se podrá solicitar la devolución de las cuotas ingresadas por el procedimiento habitual.

De hecho, tras la aprobación de la Orden [PCM/313/2023](#), de 30 de marzo que aumentaba las bases de la [Orden PCM/74/2023](#), de 30 de enero, el Boletín de noticias RED 5/2023, de 31 de marzo de 2023, **confirmó que se cerrarían temporalmente todos los servicios del Sistema de Liquidación Directa, para que la TGSS pudiera regularizar**, conforme al procedimiento descrito, las liquidaciones de cuotas de los períodos de liquidación de enero y febrero de 2023.

Se reiteraba la **necesidad de que no se presentasen liquidaciones complementarias con el fin de evitar duplicidades** posteriores. La propia TGSS fue quien informó, a través de los cauces habituales, de la fecha a partir de la cual, una vez publicada la Orden, aplicaría las nuevas bases de cotización mínimas. De esta forma se debía cotizar por el importe de 1.166,70 euros correspondiente a las bases de cotización mínimas vigentes en la nómina de enero de 2023, tras lo que la TGSS procedía a la regularización

¿Cómo creemos que se producirá la regularización en 2024?:

*Si como parece más probable, el proceso sigue el mismo cauce de 2023, **no será hasta mediados de marzo** cuando conozcamos la nueva Orden que modifique las cuantías mínimas de la [Orden de Cotización de 2024](#), con una base mínima que se situaría (previsiblemente) en 1.323 euros:*

*resultado de multiplicar el SMI por las 14 pagas y dividir entre los 12 meses del año o lo que es lo mismo, el SMI para quien tenga las pagas extras prorrateadas.*

*No podemos asegurar que el incremento de las bases sea conforme a la regla anterior, por lo que, **hasta que no se oficialice la subida** de las bases mínimas, no conoceremos a ciencia cierta la base mínima de cotización de febrero en adelante. No obstante lo anterior, **la liquidación correspondiente a la nómina de enero se hará conforme a la base mínima vigente de 1.260 euros** y no será hasta la publicación de la Orden que modifique la **Orden PJC/51/2024**, de de 29 de enero, cuando la propia TGSS proceda a regularizar. Por tanto, **NO será necesario practicar ningún tipo de liquidación complementaria.***



Esta vía parece dejar atrás, al menos para los retrasos motivados por la retroactividad del SMI, el clásico método de una Liquidación Complementaria en el que se instaba al contribuyente a la presentación del Modelo L03.

## **2. ¿Cuándo y cómo debo abonar la diferencia salarial del mes de enero?**

El **Real Decreto 145/2024**, de 6 de febrero, establece una obligatoriedad de que el SMI sea de 1.134 brutos al mes para 14 pagas o su equivalente, a fecha de **1 de enero**, es decir, despliega **efectos retroactivos para todos los salarios de dicho mes** que se sitúen por debajo de dicha cantidad. Será, entonces, necesario rectificar la cuantía de todos los salarios situados por debajo del nuevo suelo de contratación.





**¿Cómo podemos llevar a cabo esta rectificación?** Puesto que, cómo hemos visto, lo más probable sea que se repita el procedimiento de 2023 y **la empresa no tenga que practicar ningún tipo de liquidación complementaria por el Modelo L03**, lo más cómodo será **incluir en la nómina de febrero un concepto de "paga de atrasos"** donde se abone la cantidad correspondiente a la subida del SMI del mes de enero, evitando cotizar dos veces por el mismo importe.

### Como conclusión:

**Si nos guiamos porque los tiempos y procedimientos, que hasta ahora están siendo idénticos a los de 2023, continúen siéndolo, será la TGSS la que practique la liquidación.** Además, este operar de la Tesorería parece estar consolidándose, puesto que la masiva regularización de oficio también fue la técnica utilizada para liquidar las cuotas correspondientes al aumento de bases 2022 y su aplicación retroactiva desde 1 de septiembre de 2021.

Por eso, en principio, cabría esperar que una vez actualizada la liquidación, **el usuario reciba un fichero (o notificación) con la liquidación que ha sido rectificada, la Relación Nominal de Trabajadores de la liquidación rectificativa y el Documento de Cálculo de la nueva liquidación.**

No obstante, en [SuperContable](#), les mantendremos informados de cualquier modificación que se pudiera producir en el sistema de liquidación, así como del momento en el que se publique la nueva Orden que modifique la [Orden PJC/51/2024](#), de de 29 de enero, tras la que, previsiblemente, se



producirá la **masiva regularización de las cotizaciones a la Seguridad Social** de los trabajadores a los que les corresponda cobrar y cotizar por el SMI.

## ¿Tiene un/a empleado/a de hogar? Debe adecuar su retribución al SMI antes del 31 de Marzo.

Antonio Millán, Abogado, Departamento Laboral de Supercontable - 19/03/2021 **ACTUALIZADO 09/02/2024**



Cada año, con la aprobación del Real Decreto que fija el Salario Mínimo Interprofesional (SMI), **los empleadores deben actualizar las retribuciones de sus trabajadores** a la variación que experimente el citado SMI.

En Supercontable hemos abordado **qué implicaciones tiene para la empresa el aumento anual del SMI** y también **cómo abonar las diferencias de salarios y liquidar las diferencias de cotización en la TGSS** del nuevo SMI.

Pero debe tenerse en cuenta que esto también afecta **a quienes tengan contratada a una persona en el Sistema Especial de Empleados de Hogar**, que también deben actualizar las retribuciones del trabajador o trabajadora de acuerdo al Salario Mínimo Interprofesional (SMI).

En este año **2024**, y cómo ya ha ocurrido en otras ocasiones en las que el SMI se ha publicado después del 1 de Enero, **esta actualización salarial se debe comunicar a la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) antes del 31 de marzo**, con la información de la retribución real desde el 1 de enero.

En otros ejercicios (2021 y 2022), para asegurar el cumplimiento de esta obligación, la **ITSS envió cartas a determinados empleadores de trabajadores y trabajadoras del hogar** que figuraban en las bases de datos de la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) **y que no habían procedido a realizar esta actualización.**

No existe una fecha límite para comunicar a la TGSS la variación de la retribución del empleado del hogar para su adecuación al SMI pero, no obstante, la norma establece que el plazo reglamentario de ingreso de cuotas finaliza el último día del mes siguiente a aquel en que deba surtir efectos la variación; y que, en caso de que dicha variación de retribución se comunique con posterioridad a esa fecha, procederá la emisión de recargo de acuerdo con lo establecido legalmente.

**Recuerde:** Dado que el SMI se publicó el 7 de Febrero, el plazo establecido finaliza el **31 de Marzo de 2024.**

Debe saber también que el salario actualizado de estos empleados **no puede ser inferior al SMI vigente**, incrementado con el prorrateo de pagas extraordinarias. Es decir, para 2024 **no puede ser inferior a 1.134,00 euros/mes** para personas con contrato de trabajo a tiempo completo, en 14 pagas. Si las pagas extraordinarias están prorrateadas la cantidad mensual es la de **1.323 euros.**

Y si el trabajo se realiza por horas en régimen externo, el salario mínimo en esta actividad se fija para 2024 en **8,87 euros/hora** y en el mismo se incluye la parte proporcional de domingos y festivos, pagas extraordinarias y vacaciones.

La TGSS también viene recordando que, si la retribución abonada es superior a esa cantidad, **se deberá declarar la totalidad de las retribuciones abonadas**, incrementadas con el prorrateo de pagas extraordinarias. Asimismo, sepa que también **hay obligación de declarar el resto de retribuciones no monetarias** (como alojamiento o manutención, por ejemplo) que constituyan el salario del empleado de hogar.



Respecto a las retribuciones no monetarias (como alojamiento o manutención), sólo pueden aplicarse **una vez que se supere la cuantía del SMI**. En ese caso, las partes pueden pactar los descuentos que consideren conveniente, sin que estos puedan exceder del **30% del salario total**.

Por ejemplo, un empleado de hogar interno que trabaje a jornada completa y que haya pactado en el contrato de trabajo un salario igual al SMI, pero que también comprenda prestaciones salariales en especie por alojamiento y manutención, cómo máximo puede percibir:

**En dinero**, la cuantía del SMI en cómputo anual, que para 2024 asciende a 15.876 euros.

**En especie**, las prestaciones que se hayan pactado, cuya valoración no puede ser superior en ningún caso al 30% de la cuantía total del salario, considerando para ello tanto las retribuciones en dinero como en especie.

En este ejemplo, si el salario pactado fuese el del SMI, las prestaciones en especie por alojamiento y manutención no podrían valorarse por encima de 4.762,80 euros al año.

**En total percibiría 20.638,80 euros de salario al año: 15.876 euros en dinero, que es la cuantía anual del SMI, y 4.762,80 euros en prestaciones en especie (4.762,80 = 15.876 x 30%)**

## ¿Y cómo se realiza la comunicación de esta actualización a la TGSS?

Desde el año 2021 puede hacerlo a través de la Sede Electrónica de la Seguridad Social:

- Si dispone de certificado electrónico, cl@ve o identificación vía SMS (si ha comunicado su teléfono a la Seguridad Social previamente) puede hacerlo desde el servicio de Variaciones/Correcciones de datos de trabajadores en el Sistema Especial para Empleados de Hogar disponible en [este enlace](#).
- Si no dispone de estos medios de identificación electrónica puede cumplimentar **Modelo TA.2/S-0138** de Solicitud de alta, baja o variación de datos del trabajador/a por cuenta ajena en el Régimen General - Sistema Especial para empleados de hogar que se puede descargar en [este enlace](#) y remitirlo a través del formulario habilitado por la TGSS (al que puede [acceder aquí](#)) adjuntando, además del modelo de solicitud, copia de su documento de identidad. En el formulario deberá seleccionar la categoría *“Empleador/Empleado de Hogar”* y el trámite *“Comunicación de Inspección de Trabajo”*. El enlace a este formulario estará disponible también en la carta remitida por la ITSS a través de un código QR
- Por último, puede comunicarlo a través de un **Autorizado al Sistema RED** si dispone de uno. El autorizado RED deberá utilizar el servicio de Variaciones en el Sistema Especial para Empleados de Hogar, que se encuentra ubicado en el apartado Inscripción/Afiliación online de la Oficina Virtual.

Sepa que...

***A partir del 1 de abril de 2024, si el empleador no ha declarado el salario actual ante la TGSS, se puede iniciar actuaciones inspectoras de comprobación por parte de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social **que pueden conllevar sanciones.*****



La ITSS también recuerda que, para posteriores variaciones de las retribuciones abonadas a los empleados de hogar, **el empleador (titular del hogar familiar) es el responsable de comunicar cada variación que se produzca en el salario de la persona trabajadora**, incluso cuando esa variación se deba al incremento anual que experimenta el SMI, por disposición normativa. Por ello, se deberá tener en cuenta las futuras actualizaciones anuales del SMI y comunicar las variaciones que pueda suponer en la retribución de la persona trabajadora.

### También le puede interesar...

- **Cambios en la regulación de la relación laboral del servicio del hogar familiar**
- **Si tiene un/a empleado/a de hogar sepa que la ITSS también puede controlar su situación**
- **Obligación de tomar medidas de prevención de riesgos laborales para los empleados del hogar**
- **Conozca las obligaciones con la Seguridad Social si tiene un empleado de hogar**
- **Infracciones y Sanciones a la Seguridad Social en materia de empleados de hogar**
- **¿Es posible utilizar la videovigilancia para justificar el despido de un empleado de hogar?**

## ¿Cómo contabilizo una factura del año pasado? ¿Es deducible fiscalmente?



Ya sea porque la factura nunca nos llegó, porque se traspapeló, porque se dejó para más tarde el apunte y se olvidó o por cualquier otro motivo, no es de extrañar que **una vez cerrado el ejercicio** salga a relucir algún **gasto o pérdida que no se llegó a contabilizar en su debido momento** y nos asalten las dudas de cómo proceder ahora para su registro contable y su posible deducción fiscal.

## 1. Registro contable:

La falta de contabilización de un gasto en el ejercicio correspondiente a su devengo **se considera un error y como tal debemos tratarlo**, aun cuando la demora en el registro contable se haya debido a causas ajenas a nosotros. En este sentido, la **norma de registro y valoración 22ª del PGC (NRV 21ª del PGC PYME)** sobre los cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables establece:

*Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.*

*El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara*

*a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.*

*En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables.*

Por tanto, para registrar un gasto de un ejercicio anterior **no podemos utilizar la cuenta del grupo 6 que correspondería** según su naturaleza sino que utilizaremos la **cuenta 113 de reservas voluntarias**, que se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la corrección del error contable, con abono a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

El asiento tipo a realizar por una factura de un ejercicio anterior vendría dado de la siguiente forma:

Registro Contable - Libro Diario	Debe	Haber
(113) Reservas voluntarias (por el importe del gasto)	XXX	
(472) Hacienda Pública, IVA soportado (en su caso)	XXX	
a (400) Proveedores		XXX
a (410) Acreedores por prestaciones de servicios		XXX
a ...		XXX



Además, a la hora de formular las **cuentas anuales** del ejercicio en que se produzca la subsanación del error, **se debe incorporar en la redacción de la memoria la correspondiente reseña**, concretamente en el apartado 2 sobre las bases de presentación de las cuentas anuales.

*No obstante, atendiendo al **principio de importancia relativa**, si se trata de un importe pequeño se puede optar por contabilizar el gasto como si correspondiera al ejercicio actual, utilizando la cuenta del grupo 6 correspondiente y evitando tocar el patrimonio neto y sin tener que hacer mención en la memoria.*



## 2. Dedución en el Impuesto sobre Sociedades:

Una vez registrado el gasto de un ejercicio anterior la siguiente duda que nos viene a la cabeza es sobre su deducibilidad fiscal y de ser deducible, en qué liquidación debe incluirse, en la correspondiente al ejercicio de registro o en la de devengo. Para responder a estas cuestiones debemos dirigirnos al **artículo 11.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades**, que respecto de la Imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos establece lo siguiente:

*3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma*

*legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.*

*Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.*

*2.º Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.*

*No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.*

En consecuencia, siempre que no se produzca una tributación inferior a la que hubiese correspondido, **podremos deducirnos ese gasto en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio actual** (el de registro).

Sin embargo, como el gasto está contabilizado en una cuenta de patrimonio neto debemos realizar el pertinente **ajuste extracontable negativo** al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias en el modelo 200 de declaración del Impuesto sobre Sociedades (**casilla 356 de la página 12**).

Por el contrario, si la imputación del gasto al ejercicio en que se ha realizado el registro contable conllevase una tributación inferior a la que hubiese correspondido en el ejercicio de devengo, por ejemplo porque ha aumentado el tipo impositivo, para poder deducirlo tendremos que presentar un escrito solicitando la **rectificación de la declaración** del ejercicio en que debió haberse incluido e instando la devolución de ingresos indebidos si fuera el caso y siempre que no haya prescrito el derecho a su deducción.

### **3. Deducción del IVA soportado:**

En cuanto a las cuotas de IVA soportadas en ejercicios anteriores, el **artículo 99.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido** señala respecto del ejercicio del derecho a la deducción:

*Tres. El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.*

Así, no hay ningún problema en **incluir este IVA soportado como deducible en el modelo 303 del periodo en que se registre la factura**, aunque no corresponda al de devengo de la operación, siempre que no hayan pasado cuatro años.



Desde **SuperContable.com** ponemos a tu disposición el **Servicio PYME** con el que podrás acceder a las bases de datos de consulta contable, fiscal, laboral y mercantil, entre otras, que te permitirán conocer en todo momento cual es el asiento que debes realizar en cada situación, así como su implicación fiscal.

## ¿Puede una cooperativa aplicar el tipo reducido del 15% del Impuesto sobre Sociedades si es de nueva creación?



La cuestión planteada resulta de especial interés para este tipo de entidades mercantiles pues como todos nuestros lectores conocen, estas sociedades **disfrutan de un tratamiento especial, tipo de gravamen reducido**, pero solamente para los resultados obtenidos de las operaciones realizadas por la entidad con sus propios socios (**resultados cooperativos**) y no así para los aquellos otros obtenidos consecuencia de operaciones realizadas con terceros no socios de la cooperativa (**resultados extracooperativos**).

En este sentido, el **artículo 29**, de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades **-LIS-**, en su apartado 2, establece:

*(...) 2. Tributarán al **20 por ciento** las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al **tipo general**. (...)*

Es en este punto donde cobra sentido la pregunta planteada pues, el mismo **artículo 29**, en esta ocasión en su apartado 1, establece la posibilidad, **para las entidades de nueva creación**, de no **tributar** al tipo general durante el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, sino hacerlo **al tipo del 15 por ciento**.

La **postura adoptada por la Administración tributaria** a este respecto probablemente no nos guste o no compartamos muchos de nosotros. Entre las pocas referencias que encontramos, resulta una consulta de la **AEAT**, concretamente de **INFORMA**, que fundamentada en el referido **artículo 29**, en un informe de la Dirección General de Tributos de 8 de Enero de 2024 y en lo que **entiende una interpretación sistemática y razonable de la norma** entiende que:

#### INFORMA:

*Es una base de datos donde la Administración tributaria informa de los **criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria**.*

Dado que las cooperativas protegidas o especialmente protegidas tributan en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo impositivo diferente al general **no podrán disfrutar**, aún por los resultados extracooperativos, **del tipo impositivo general del 23% o 15%** que pudiera resultar de aplicación de acuerdo con el apartado 1 del **artículo 29** de la LIS.



## LIBROS GRATUITOS



Libro Cierre  
Contable

DESCARGAR GRATIS



Operaciones  
intracomunitarias

DESCARGAR GRATIS



45 Casos  
Prácticos

DESCARGAR GRATIS

PATROCINADOR

**sage**

Sage Despachos Connected

NOVEDADES 2019

[Contables](#)

[Fiscales](#)

[Laborales](#)

[Cuentas anuales](#)

[Bases de Datos](#)  
**INFORMACIÓN**

Proyectos de Software  
[Quiénes somos](#)

Copyright RCR Proyectos de Software. Reservados todos los derechos.

[Política protección de datos](#)

[Contacto](#)

[Email](#)

[Foro SuperContable](#)

**ASOCIADOS**

